



- 1) 虚构销售交易（重点，后面展开讲）
- 2) 进行显失公允的交易（重点，后面展开讲）
- 3) 在客户取得相关商品控制权前确认销售收入
- 4) 通过隐瞒退货条款，在发货时全额确认销售收入
- 5) 通过隐瞒不符合收入确认条件的售后回购或售后租回协议，而将以售后回购或售后租回方式发出的商品作为销售商品确认收入。
- 6) 在被审计单位属于代理人的情况下，被审计单位按主要责任人确认收入。
- 7) 对于属于在某一时段内履约的销售交易，通过高估履约进度的方法实现当期多确认收入。
- 8) 当存在多种可供选择的收入确认会计政策或会计估计方法时，随意变更所选择的会计政策或会计估计方法。
- 9) 选择与销售模式不匹配的收入确认会计政策。
- 10) 通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计，达到多计或提前确认收入的目的。
- 11) 对于存在多项履约义务的销售交易，未对各项履约义务单独进行核算，而整体作为单项履约义务一次性确认收入。
- 12) 对于应整体作为单项履约义务的销售交易，通过将其拆分未多项履约义务，达到提前确认收入的目的。

<b>虚构销售交易</b>	在无存货实物流转的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，并通过存货实物流转、真实的交易单证票据和资金流转配合虚构收入。
	在多方串通的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，并通过存货实物流转、真实的交易单证票据和资金流转配合，虚构收入。
	被审计单位根据其所处行业的特点虚构销售交易。例如，从事网络游戏运营业务的被审计单位，以游戏玩家的名义，利用体外资金购买虚拟物品或服务，并予以消费，以虚增收入。

被审计单位可能通过两种方式 掩盖虚构的收入

第一种方式是虚构收入后无贷款回笼，虚增的应收账款/ 合同资产通过日后不当计提减值准备或核销等方式加以消化；

第二种方式相对复杂和隐蔽，被审计单位会使用货币资金配合贷款回笼，并需要解决因虚构收入而带来的虚增资产或虚减负债问题。

被审计单位采用上述第二种方法虚构收入时，相应确认应收账款/ 合同资产，同时通过虚假存货采购套取其自有资金用于贷款回笼，形成资金闭环。

但通过虚假存货采购套取的资金金额可能小于虚构收入金额，或者对真实商品进行虚假销售而无需虚构存货，导致虚构收入无法通过上述方法套取的资金实现贷款全部回笼。

虚构收入无法回笼全部贷款的补救手段

- a) 通过虚假预付款项（预付商品采购款、预付工程设备款等）套取资金用于虚构收入的贷款回笼。
- b) 虚增长期资产采购金额。被审计单位通过虚增对外投资、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出等购买金额套取资金，用于虚增收入的贷款回笼。形成的虚增长期资产账面价值，通过折旧、摊销或计提资产减值准备等方式在日后予以消化。
- c) 通过被投资单位套取投资资金。被审计单位将资金投入被投资单位，再从被投资单位套取资金用于虚构收入的贷款回笼，形成的虚增投资账面价值通过日后计提减值准备予以消化。
- d) 通过对负债不入账或虚减负债套取资金，例如，被审计单位开具商业汇票给子公司，子公司将票据贴现后用于贷款回笼。
- e) 伪造回款单据进行虚假贷款回笼。采用这种方法通常会形成虚假货币资金。
- f) 对应收账款/ 合同资产不当计提减值准备。
- g) 被审计单位实际控制人或其他关联方将资金提供给被审计单位客户或第三方，客户或第三方以该笔资金向被审计单位支付货款。资金可能来源于被审计单位实际控制人或其他关联方的自有资金，也可能来源于对被审计单位的资金占用或通过被审计单位担保取得的银行借款。

### 【注意】

被审计单位在进行虚构收入舞弊时并不一定采用上述某一种方式，可能采用上述某几种方式的组合。

例如，被审计单位生产非标准化产品，毛利率不具有可比性，可能无需虚构大量与虚增收入相匹配的存货采购交易，

可以通过实际控制人或其他关联方的体外资金，或以虚增长期资产采购金额套取的资金实现贷款回笼。

显失公允的交易：

1. 通过与**未披露的关联方或真实非关联方**进行显失公允的交易。

例如，以明显高于其他客户的价格向披露的关联方销售商品。与真实非关联方客户进行显失公允的交易，通常会由实际控制人或其他关联方以其他方式弥补客户损失。

2. 通过出售关联方的股权，使之从**形式上不再构成关联方**，但仍与之进行显失公允的交易，或与**未来或潜在的关联方**进行显失公允的交易。

3. 与同一客户或同受一方控制的多个客户在各期发生多次交易，通过**调节各次交易的商品销售价格，调节各期销售收入金额**。

(2) 少计收入或者推迟确认收入

1) 被审计单位在满足收入确认条件后，不确认收入，而将货款作为负债挂账，或转入本单位以外的其他账户。

2) 采用以旧换新的方式销售商品时，以新旧商品的差价确认收入。

3) 对于应采用总额法确认收入的销售交易，被审计单位采用净额法确认收入。

4) 对于属于在某一时段内履约的销售交易，被审计单位未按实际履约进度确认收入，或采用时点法确认收入。

5) 对于属于在某一时点履约的销售交易，被审计单位未在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入，推迟收入确认时点。

6) 通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计，达到少计或推迟确认收入的目的。

#### 4. 收入确认存在舞弊风险的迹象

(1) 销售客户方面出现异常 (10 项)

1) 销售情况与客户所处行业状况不符。

2) 与同一客户同时发生销售和采购交易，或者与同受一方控制的客户和供应商同时发生交易。

3) 交易标的对交易对方而言不具有合理用途。

4) 主要客户自身规模与其交易规模不匹配。

5) 与新成立或之前缺乏从事相关业务经历的客户发生大量或大额的交易，或者与原有客户交易金额出现不合理的大额增长。

6) 与关联方或疑似关联方客户发生大量或大额交易。

7) 与个人、个体工商户发生异常大量的交易。

8) 对应收款项账龄长、回款率低或缺乏还款能力的客户，仍放宽信用政策。

9) 被审计单位的客户是否付款取决于下列情况：能否从第三方取得融资，能够转售给第三方（如经销商），被审计单位能否满足特定的重要条件。

10) 直接或通过关联方为客户提供融资担保。

(2) 销售交易方面出现异常情况 (7 项)

1) 在临近期末时发生了大量和大额的交易。

2) 实际销售情况与订单不符，或者根据已取消的订单发货或重复发货。

3) 未经客户同意，在销售合同约定的发货期之前发送商品或将商品运送到销售合同约定地点以外的其他地点。

4) 被审计单位的销售记录表明，已将商品发往外部仓库或货运代理人，却未指明任何客户。

5) 销售价格异常。例如，明显高于或低于被审计单位和其他客户之间的交易的价格。

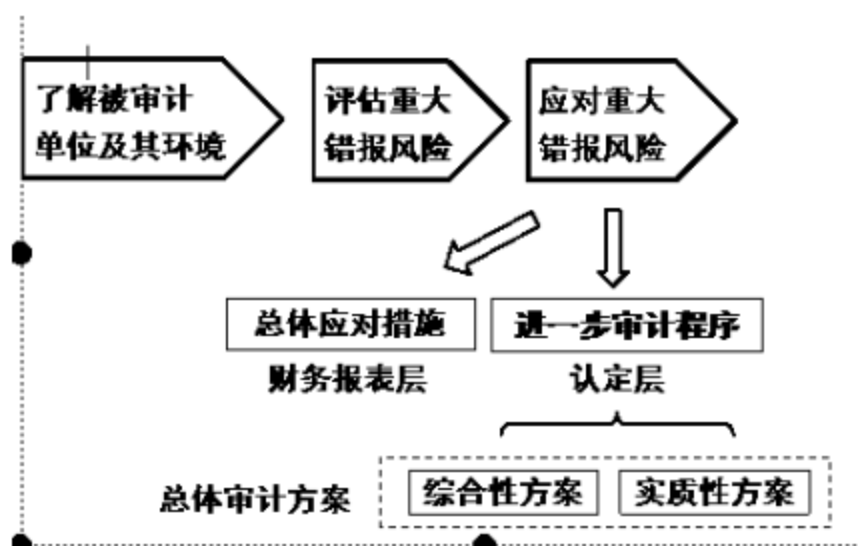
6) 已经销售的商品在期后有大量退回。

7) 交易之后长期不进行结算。

#### 5. 对收入确认实施分析程序

核对分析	将账面销售收入、销售清单和销售增值税销项清单进行核对。
余额分析	1. 将 <b>本期</b> 销售收入金额与 <b>以前</b> 可比期间的对应数据或 <b>预算</b> 数进行比较； 2. 将销售收入变动幅度与销售商品及提供劳务 <b>收到的</b> 现金、应收账款、存货、税金等项目的变动幅度进行比较； 3. 分析 <b>销售收入与销售费用</b> 之间的关系，包括销售人员的人均业绩指标、销售人员薪酬、差旅

	费用、运费，以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。
<b>比率分析</b>	1. 将销售毛利率、应收账款周转率、存货周转率等 <b>关键财务指标</b> 与可比期间数据、预算数或同行业其他企业数据进行比较； 2. 分析销售收入等财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电能耗、运输数量等非财务信息之间的关系。
<b>趋势分析</b>	分析月度或季度销售量变动趋势。



### 3.2 设计进一步审计程序

注册会计师基于销售与收款循环的重大错报风险评估结果，制定实施进一步审计程序的总体方案（包括综合性方案和实质性方案），继而实施控制测试和实质性程序以应对识别出的认定层次的重大错报风险。如下表所示：

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定	风险程度	是否信赖控制	进一步审计程序的总体方案	拟从控制测试中获取的保证程度	拟从实质性程序中获取的保证程度
销售收入可能未真实发生	营业收入：发生 应收账款/合同资产：存在	特别	是	综合性方案	高	中
销售收入记录可能不完整	营业收入/应收账款/合同资产：完整性	一般	否	实质性方案	无	低
期末收入交易可能未计入正确的期间	营业收入：截止 应收账款/合同资产：存在/完整性	特别	否	实质性方案	无	高
发生的收入交易未能得到准确记录	营业收入：准确性 应收账款/合同资产：准确性、计价和分摊	一般	是	综合性方案	部分	低
应收账款坏账准备的计提不准确	应收账款/合同资产：准确性、计价和分摊	一般	否	实质性方案	无	中